

Fradrag for inngående merverdiavgift

Kandidatnummer: 526

Leveringsfrist: 25/11/08

Til sammen 13 448 ord

20.11.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Området	1
1.2	Om rettskilder	1
1.3	Avgrensninger	2
<u>2</u>	<u>BEGREPET ”TIL BRUK I VIRKSOMHET”</u>	<u>3</u>
2.1	Lovteksten	3
2.1.1	Til bruk i virksomhet som nevnt i kap. IV	3
2.2	Uttrykket ”til bruk i virksomhet”	4
2.2.1	Sira Kvina-dommen	4
2.2.2	Norwegian Contractors	5
2.2.3	Hunsbedt-dommen	6
2.2.4	Porthuset-dommen	6
2.2.5	Siste tilskudd av Høyesterettsdommer	7
2.3	Rettspraksis	9
2.3.1	Bowling 1 Strømmen (HR-2008-1107-A)	9
2.3.2	Representerer Bowling 1 Strømmen en endring i tidligere oppfatning av fradragsretten?	10
2.3.3	Hva er fradragsberettiget?	10
2.3.4	Porthuset om fradragsretten	10
2.3.5	Kan en omorganisering medføre fradragsrett?	19
2.3.6	Tønsberg Bolig (HR-2008-1108-A)	20
2.3.7	Faren for omgåelse	27
2.4	Lavere retters avgjørelser	32
2.4.1	Kristiansand Dyrepark (LA-2007-150632)	33
2.4.2	Forskjeller mellom Kristiansand dyre- og fritidspark og Bowling 1	33
2.4.3	Kan en omorganisering av Dyreparken endre fradragsretten?	34
2.4.4	Reklame og salg av rettigheter	35

2.4.5	Sluttbruker	36
2.5	Klagenemnda for MVA	37
2.5.1	KMVA-2008-6215	38
2.5.2	KMVA-2008-6189	39
<u>3</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>39</u>
3.1	Bedriftsøkonomisk sammenheng:	39
3.2	Ulovfestet gjennomskjæringsregel:	41
3.3	Sluttbruker:	42
<u>4</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>43</u>
4.1.1	Lærebøker	43
4.1.2	Lovkommentar	44
4.1.3	Artikler	44
4.2	Rettspraksis	45
4.2.1	Høyesterett	45
4.2.2	Lavere rettsavgjørelser	45
4.3	Forvaltningspraksis	45
4.3.1	Klagenemnda for mva	45
4.3.2	Administrative uttalelser	45
4.4	Lover	46
4.5	Forskrifter	46
4.6	Forarbeider	46
4.7	Nettsider	46

1 Innledning

1.1 Området

Oppgavens tema er fradrag for inngående merverdiavgift. Dette er et offentligrettslig tema, og mer presist kan det sies å være spesiell forvaltningsrett.

I avgjørelsen av spørsmål om fradragsrett, er forvaltningens frie skjønn langt mindre tilstedeværende enn i den alminnelige forvaltningsretten. Dermed vil det i langt større grad være mulig å prøve alle deler av saken for domstolene.

Det er også et tema som omhandler meget store beløp, statens inntekter fra mva beløper seg på ca 190 milliarder¹ årlig og er en av statens største inntektskilder. Da det forelå fire dommer var det nok noen som mente at det ikke var noen fare for en femte. Nå som det foreligger hele seks Høyesterettsdommer er det vel ingen som blir sjokkert hvis det kommer en syvende.

1.2 Om rettskilder

I oppgaven er det ikke laget et eget kapittel om rettskilder, men det kan slås fast at den alminnelige rettskildelære selvsagt også gjelder her.. Den rettskildemessige status til MVA-håndboken vil likevel bli kommentert innledende. Boken inneholder Skattedirektoratets tolkning av forskjellige mva spørsmål, og blir utgitt i ny utgave hvert år. Den blir så sendt rundt til alle landets ligningskontorer hvor den blir benyttet som en veileder til saksbehandlerne. Forfatterne er gjerne høyt kvalifiserte skattejurister som har full oversikt over de relevante kilder, men av praktiske grunner blir det foretatt en forenkling av stoffet

¹ http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter/Skatte--og-avgiftsinntekter-2007.html?id=449670

I sin alminnelighet vil ikke Høyesterett føle seg bundet av MVA-håndboken, men det er derimot grunn til å tro at mange saker om mva bli avgjort med denne håndboken som eneste kilde. Eckhoff² fant i sin undersøkelse av kildebruk i skatteetaten at Lignings ABC var den hyppigst brukte- og foretrukne kilde. Oppgaven tar imidlertid ikke for seg den rettskildemessige problemstillingen dette medfører, men det er verdt å merke seg at hvis noe er godtatt i MVA-håndboken er kan man regne med det blir akseptert av forvaltningen. Man kan selvsagt ikke tale om ”sikker rett”, men man kan i sin alminnelighet være sikker på at dette blir godtatt.

1.3 Avgrensninger

I den grad man avgjør at det skal innrømmes et forholdsmessig fradrag, må man også stille spørsmålet om hvilket forhold man skal legge til grunn. Debatten har i en viss grad dreid om forholdet i forholdsmessig fradrag skulle baseres på omsetting eller areal, men dette temaet vil ikke bli behandlet i denne oppgaven

Videre behandles ikke mva reglene i sin alminnelighet. I beste fall ville det ha vært en omskrivning av hva som er godt kjent, og i verste fall ren avskrift. Videre har oppgaven ikke behandlet reglene om fradragsrett etter andre lands rett. På den ene siden er det klart at en framstilling av fradragsretten i sin alminnelighet kunne hatt nytte av en komparativ analyse til andre lands rett. Denne oppgaven har imidlertid hatt som sitt hovedmål å se om fradragsretten slik den er beskrevet i tidligere Høyesterettsdommer, har fått et annet innhold etter de to nyeste dommene på området.

² Eckhoff (2001) s 229

2 Begrepet ”til bruk i virksomhet”

2.1 Lovteksten

Retten til fradrag for inngående merverdiavgift er regulert i Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969, nr 66 (heretter mval):

§ 21 (1). ”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel. Som varer og tjenester til bruk i virksomhet anses også andel i varer og tjenester anskaffet som eller til bruk for driftsmiddel i sameie, med mindre sameiet skal registreres etter bestemmelsene § 12, fjerde ledd.”

Om man har både avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig aktivitet som del av virksomheten sin, vil man etter mval § 23 få et forholdsmessig fradrag ved delt bruk. ”Registrerte næringsdrivende kan fordele inngående avgift når varer og tjenester anskaffes til bruk under ett for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i dette kapitlet.”

2.1.1 Til bruk i virksomhet som nevnt i kap. IV

Kapittel IV omtaler *næringspliktig omsetning*. Man skiller mellom omsetning som er i- og omsetning som er utenfor avgiftsområdet. Det grunnleggende vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift er at den er til bruk i virksomhet som er innenfor merverdiområdet³.

³ Det er ikke et krav om at det faktisk kreves inn en mva, det finnes flere unntak, f.eks. varer produsert for eksport og varer som kun er teknisk avgiftspliktige. Når det i oppgaven nevnes avgiftsbelagt omsetting etc vil dette også vise til disse. Jf U 2/76 av 26. juli 1976 nr 7

2.2 Uttrykket "til bruk i virksomhet"

Det nøyaktige meningsinnholdet av "til bruk i virksomhet" kan ikke kort oppsummeres.

Det har siden innføringen av loven vært stor uenighet mellom avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende.

2.2.1 Sira Kvina-dommen

Selv om loven ble innført i 1969, var det først i Rt-1985-93 (Sira Kvina) at begrepet ble tolket av Høyesterett. I forbindelse med kraftproduksjon ble det demmet opp et vann hvor selskapet var pålagt å sette ut fisk. Skattemyndighetene mente at man ikke kunne få fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til kjøp av fisk, med begrunnelse at den fysisk ikke var nødvendig i kraftproduksjonen. Høyesterett var enstemmig og uttalte at det her ikke var oppstilt et krav om fysisk bruk: "Begrensingen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten" jf. s. 97. Dette var også hva man hadde lagt opp til i forarbeidene⁴, hvor det er skrevet at "... retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet ..." som er merverdiavgiftspliktig.

Dommen ble i teorien omtalt som en sak hvor man har "landet imponerende støtt"⁵ på vurderingen av fradragsretten. I samme artikkel levner Gjems-Onstad staten liten ære, og sier at "... etter mitt skjønn er det tankevekkende at staten var villig til å prosedere på at det ikke skulle gis fradragsrett for merverdiavgift på settefisk. Hovedessensen i argumentasjonen var, når alt annet skrelles av, at man ikke får fradragsrett så lenge man ikke kaster settefisk inn i reaktoren". Denne spøkefulle kommentaren griper nokså presist det som er blitt fradragsrettens problem: Kan man tillate fradrag basert på den bedriftsøkonomiske tilknytning, eller oppstilles det et ytterligere krav?

Staten hevdet at et ytterligere krav kunne stilles, og man fikk derfor en ny runde i Høyesterett.

⁴ Ot prp nr 17 1968-69 s 55

⁵ Gjems-Onstad – Festskrift til Fleischer (2006)

2.2.2 Norwegian Contractors

Dommen publisert i Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors) gjaldt en entreprenør. I forbindelse med et større utbyggingsarbeid tok entreprenøren i bruk et område som tidligere var benyttet som en småbåthavn. Motytelsen til eieren av havnen var blant annet at de bygget en ny og like stor havn i et område like ved. Inngående merverdiavgift knyttet til byggingen av havnen ble nektet fradrett. Begrunnelsen var at dette var noe partene hadde avtalt seg i mellom, og at det ikke forelå noe rettslig krav om å bygge ny havn. I sin avgjørelse siterte Høyesterett store deler av sine tidligere uttalelser og viste til at disse måtte tolkes som et krav om relevans til den avgiftspliktige inntekt. Det var på ingen måte snakk om et krav om en rettslig nødvendighet.

Høyesterett gikk da inn og siterte store deler av sine tidligere uttalelser, og viste til at hva som var sagt var: ”[Sira-Kvina] gjaldt som nevnt utgifter kraftselskapet i henhold til konsesjonsvilkårene hadde pådratt seg for å redusere skadevirkningene på naturen av kraftutbyggingen. Selv om førstvoterende ved den konkrete rettsanvendelsen naturlig nok understreket dette, kan jeg ikke se at dommen kan tas til inntekt for at rett til fradrag, når det ikke er tale om utgifter til direkte faktisk bruk i egen virksomhet, er betinget av at det er tale om utgifter som den næringsdrivende var rettslig forpliktet til å betale ...”

Høyesterett uttalte her enstemmig at det er irrelevant om det foreligger en rettslig nødvendighet, og trekker fram at det på bakgrunn av Sira-Kvina, forarbeider og lovens ordlyd må være ”Avgjørende ... om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten” jf, s. 1502. Kravet om relevans ble dermed langt klarere. I avgiftspraksis ble det imidlertid skilt mellom primær- og sekundærbruk, og dersom en vare eller tjenestes primære bruk var til avgiftsfri virksomhet kunne man ikke trekke fra inngående avgift. Dette gjaldt selv om anskaffelsen også ble benyttet i den avgiftspliktige virksomheten.

Et slikt syn var ikke staten alene om. I MVA kommentaren⁶ skrives det om hvorfor det nektes fradrag for inngående merverdiavgift for bygging og vedlikehold av en hoppbakke. ”Å hevde at hoppbakken bygges for å drive reklamevirksomhet, er åpenbart å gå noe langt”

⁶ Ole-Gjems Onstad (2002) s 334 jf Ole-Gjems Onstad (1996) 265

Dette synet virket som det mest fornuftige, men det gav i enkelte tilfeller et urimelig resultat. Dette kom frem i Rt-2003-181.

2.2.3 Hunsbedt-dommen

Dommen publisert i Rt-2003-181 (Hunsbedt) gjaldt et selskap som drev racerbilvirksomhet. Opprinnelig hadde selskapets inntekter vært avgiftsfrie premiepenger, men etter flere seire kunne det selge reklameplass på førernes drakt, bil og transportbuss. Disse avgiftspliktige reklameinntektene stod for 95 % av inntekten. Skattemyndighetene avviste fradrag for merverdiavgift ved kjøp og vedlikehold av bil med begrunnelsen at primæraktiviteten jo var å vinne avgiftsfrie premiepenger. Høyesterett avviste enstemmig en slik lære om primærbruk og gav skatteyter fradrag med begrunnelse at ” Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen er en nødvendig forutsetning for at Hunsbedt Racing AS skal kunne oppnå de reklameinntekter selskapet oppebærer. På denne bakgrunn må bilen etter min oppfatning anses å ha en slik nær og naturlig tilknytning til reklamevirksomheten at vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er oppfylt”. Jf. Premiss 37

Her ble den relativt faste forvaltningspraksisen ikke tillagt vekt ”Da en slik tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst”, jf. premiss 39. Staten gav likevel ikke opp tanken om en primærbrukslære. En naturlig videreføring av problemstillingen er hvordan man skal behandle fradrag hvis den avgiftspliktige bruken både er framtidig og tilknyttet en viss grad av usikkerhet.

2.2.4 Porthuset-dommen

Saken Rt-2005-951 (Porthuset) gjaldt skatteyters ønske om fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til oppføringen av et hotell⁷. Avgiftsmyndighetene avviste dette på

⁷ Det var en ytterligere teknisk forutsetning for fradragsrett at frivillig registrering etter forskrift av 6 juni 2001 nr 117 hadde funnet sted, men dette er ikke av betydning for avhandliges tema og vil ikke bli kommentert ytterligere.

bakgrunn av at hotellet ble bygget for avgiftsfri overnatting⁸. Høyesterett kom frem til at i den grad hotellrommet ble benyttet til en tileggsaktivitet som var avgiftsbelagt (pay-tv, minibar etc.), måtte man få et forholdsmessig fradrag for delen som kunne allokere til dette. Høyesterett understreket enstemmig at ett og samme rom kunne ha både avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig aktivitet. Det ble her klart at det ikke var noe krav om at et rom som skulle regnes som ”til bruk i” en type virksomhet utelukkende kunne benyttes til denne virksomhet.

”Det er ikke noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, jf. Rt-2003-1821 avsnitt 40, ... Etter § 21 er det tilstrekkelig at oppførelsen, slik det er presisert i Høyesteretts avgjørelser, er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten. ... ”

Dommen ble tolket av Skattedirektoratet, som 26. september 2005 sendte ut et skriv til ligningskontorene som redegjorde for innholdet i dommen. Denne tolkningen ble ikke godt mottatt av teoretikerne. Bryne⁹ uttaler at: ”Veiledningen skjemmes etter min oppfatning av to relativt iøynefallende omgørelser av Høyesteretts standpunkt”, og Gjems-Onstad stiller seg også meget kritisk¹⁰. Når man i teorien gikk så kraftig til angrep på direktoratets tolkning, er det ikke overraskende at siste dom ikke var avsagt. Her fikk de som driver med merverdiavgift gleden av å oppleve hele to dommer på samme dag.

2.2.5 Siste tilskudd av Høyesterettsdommer

Saken HR-2008-1108-A (Tønsberg Bolig) gjaldt spørsmål knyttet til et morselskaps posisjon som eier og finansiell garantist. Disse aktivitetene kunne umiddelbart virke som om de var utenfor avgiftsområdet¹¹, men Høyesterett gav likevel skatteyder fradrag med dissens 3-2. Jeg kommer senere i avhandlingen tilbake til hvorfor. Den andre saken var

⁸ Mval § 5 a (1)

⁹ Bryne (2005) RoR 5 utg.

¹⁰ Gjems-Onstad – Festschrift til Fleischer (2006) s 186

¹¹ Mval § 5 b nr 4 bokstav b og e

HR-2008-1107-A (Heretter Bowling 1), som var bemerkelseverdig ved at den gav skattemyndighetene medhold.

Bowling1-dommen gjaldt et selskap som hadde avgiftsfri bowling og biljard i samme lokale som en avgiftspliktig kafé. Skatteyder hevdet at det var en naturlig og nær tilknytning mellom disse aktivitetene og kafévirkksomhet, og på bakgrunn av dette krevde selskapet fradrag ved kjøp og vedlikehold. Staten var av en annen oppfatning, og Høyesterett gav dem rett i dette fordi ”Det skjer ingen felles fysisk bruk – utover den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske”, jf. premiss 39.

Høyesterett nekter altså her fradrag med begrunnelse om at hovedtilknytningen var den rent bedriftsøkonomiske.. Det kan virke som dette står i kontrast til Sira-Kvina hvor det innrømmes fradragsrett for ”omkostninger som får betydning for kraftprisen og dermed merverdiavgiftens størrelse” jf. side 97. Videre er det i Norwegian-Contractors skrevet at ”På bakgrunn av lovens ordlyd og forarbeider må vurderingstemaet ... være hvilken tilknytning oppofrelsen har til den næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet,” jf. s. 1502.

Samme synet finner vi også i Hunsbedt, som i premiss 37 trekker fram at fradraget må innrømmes fordi gjenstanden ”... inngår som integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne”. Det ble ikke gitt en like sitatvennlig uttalelse i Porthuset, men også denne bærer preg av at bedriftsøkonomisk tilknytning er tilstrekkelig.

Bedriftsøkonomisk sammenheng har vært det man i teorien har trukket fram, blant andre er Ole Gjems-Onstad ¹² av den oppfatning at ”Alle anskaffelser som har en bedriftsøkonomisk sammenheng med virksomheten er som utgangspunkt relevante med rett til fradrag for inngående merverdiavgift.”

Her blir det naturlig å spørre om Bowling 1 er et uttrykk for en mer nyansert tolkning av merverdiavgiften, eller om det faktisk er snakk om en meningsendring.

¹² Gjems-Onstad – Festskrift til Fleischer (2006) s 188

Det vil være nødvendig å se nærmere på domspremissene i Bowling 1 på bakgrunn av hva Høyesterett tidligere har skrevet.

2.3 Rettspraksis

2.3.1 Bowling 1 Strømmen (HR-2008-1107-A)

Som nevnt ble Bowling 1 Strømmen (Bowling 1) i 2008 den første Høyesterettsdommen som gav staten rett i sine anførsler om at fradragsrett måtte nektes. Saken gjaldt ”spørsmålet om et selskap som både driver avgiftsfri og avgiftspliktig virksomhet kan trekke inngående merverdiavgift knyttet til den avgiftsfrie delen – bowling- og biljardvirksomhet – fra utgående avgift knyttet til den avgiftspliktige delen kafé – og reklamesalgsvirksomhet” jf. premiss 1.

Bedriften Bowling 1 Strømmen hadde organisert virksomheten sin ved å integrere all aktivitet i et åpent rom på ca 1600 m². I rommet var det plassert 13 biljardbord og 14 bowlingbaner, mens det fantes en serveringsøy hvor man kunne bestille mat og drikke i midten av rommet. Ved bowlingbanene var det plassert en sittegruppe hvor man kunne innta mat og drikke, men det var lagt opp til at man kunne konsumere maten og drikken over alt i lokalet. I lokalet hang det dessuten endel reklameplakater, og monitorene som viste resultatene fra spillet viste også reklame. Reklamen gjaldt delvis virksomhetens egne varer, men det fantes også reklame fra utenforstående.

Omsetningen fra kafé og salg av reklame ble etter mval § 21 regnet avgiftspliktig.

Bowling- og biljardvirksomheten ble derimot vurdert som avgiftsfri etter mval § 5 b nr 12¹³.

Ved søknad om fradrag ble det ved henvisning til rettspraksis gjort gjeldende at det var grunnlag for å kreve 50 % fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til anskaffelser

¹³ Regelen omfatter idrettsaktiviteter men det er ikke tvilsomt at bowling faller inn under dette.

til- og vedlikehold av bowlingbanene og biljardbordene. Høyesterett var enstemmig i sin nektelse av fradrag for disse.

2.3.2 Representerer Bowling 1 Strømmen en endring i tidligere oppfatning av fradragsretten?

Det kunne umiddelbart virke som om Høyesterett har endret standpunkt når det gjelder fradragsretten. Fordi Høyesterett tidligere har tillatt fradrag basert på felles virksomhet, var det naturlig å anta at dette ville bli tilfelle her også. En sammenlignende analyse av premissene i Bowling 1 og tidligere dommer på dette området tyder imidlertid på at standpunktet ikke er annerledes enn hva man kan lese av tidligere dommer.

2.3.3 Hva er fradragsberettiget?

Høyesterett slo innledningsvis fast at ” ... omkostninger knyttet til oppføring av det felles lokalet – i den grad det hadde vært en aktuell problemstilling – ville vært fradragsberettiget for en forholdsmessig del”, jf. premiss 39, og dette fulgte direkte av Porthuset-dommen.

2.3.4 Porthuset om fradragsretten

Spørsmålet blir da hva som ble sagt utover fradrag for oppføring av bygg. Fradraget knyttet seg til avgiftspliktige aktiviteter, som i tillegg til nevnte pay-tv og minibar dessuten omfattet internettilkobling, levering av mat og drikke til rommet og henting og tilbringning av tøy for vask eller rens. De avgiftspliktige aktivitetene tok lite fysisk plass, og de var åpenbart en sekundær aktivitet til utleie. Likevel var omsetningen på mellom 5 og 10 % av totalomsetningen. Skatteyder fikk med dissens 4 til 1 et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til byggekostnadene av rommet. Flertallet anså hotellrommet for å være ”til bruk i virksomhet”, hvor virksomhet her blir de nevnte avgiftspliktige aktivitetene.

2.3.4.1 Flertallets vurderingsmomenter

I premiss 40 trakk flertallet fram flere momenter. De la vekt på at ”hoteller med samme forretningsområde som her nesten uten unntak driver tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til hotellrommene”, og videre at ”også hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser”. Vektleggingen av at noe er vanlig i bransjen har trolig ikke en selvstendig betydning, da selv en ”uvanlig måte” å få inn avgiftspliktig omsetning ville få fradrag hvis vilkårene ellers var oppfylt. Derimot kan dette sees på som et argument for at utgiften hadde en naturlig og nær tilknytning til primærvirksomheten, noe som ville støtte opp om tanken at dette var ”til bruk i virksomhet”.

2.3.4.2 Naturlig og nær tilknytning

Hvis man skal avgjøre om det foreligger en *naturlig og nær tilknytning*, er det unektelig et godt argument at ”også hotellrom for overnatting er innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser”.

Spørsmålet er da hva som faktisk legges i ”naturlig og nær”.

I Sira-Kvina sies det ettertrykkelig at ”begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten”, jf. s 97, og videre på samme side: ”Man må da se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen” og endelig at ”det ikke er naturlig å anse kraftverket som den endelige forbruker når det gjelder tiltakene.”

Hvis man ut fra dette kan angi en norm for fradragsretten, må poenget være at det finnes naturlig og nær tilknytning fordi tjenesten ”leie av hotellrom” ikke er endelig forbruker (sluttbruker) av tjenesten ”oppføring av hotellrom”. Deler av oppføringen er knyttet til avgiftsfri omsetning, men en del er også knyttet til avgiftspliktig omsetning. Hvis man ikke gir et forholdsmessig fradrag for denne, risikerer man en kumulering på avgiften som kreves inn via avgiftspliktig omsetning.

Etter flertallets syn ville en slik begrensning ikke harmonert med lovverket, og i premiss 40 uttales det at: ” Jeg kan heller ikke se at forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969 og uttalelser til lovendringen i 2001 i forbindelse med innføring av merverdiavgift på tjenester, kan gi grunnlag for å fortolke merverdiavgiftsloven § 21 første ledd slik at avgiftsfri utleie av hotellrom skal medføre en mer begrenset adgang til fradrag.”

En nektelse av forholdmessig fradrag basert på at deler av omsetningen var avgiftsfri kunne ettertrykkelig avvist i Hunsbedt- og Porthuset-dommene. Ut fra disse uttalelsene virker det som om fradragsretten kan oppnås når det er en (bedriftsøkonomisk) sammenheng mellom merverdiavgiften som er lagt ut og merverdiavgiften som er krevd inn. Har man mulighet til å fakturere merverdiavgift til en sluttbruker kan man også få fradrag.

2.3.4.3 Dissens i Porthuset

Porthus-dommen er skrevet med dissens av dommer Bruzelius. Hun hevdet at vilkåret om nær og naturlig tilknytning ikke var oppfylt fordi den avgiftspliktige delen ”i liten grad [påvirker] utformingen av hotellværelsene”, jf. premiss 53. Dette synes å være basert på en tanke om primærbrukslære, og hun var alene om dissensen.

2.3.4.4 Hva sier Hunsbedt om fradragsretten?

Som nevnt tilbakevises primærbrukslæren både i Hunsbedt og Porthuset, men dommene omtaler også fradragsretten i sin alminnelighet. Premissene i dommen kaster derfor lys over hva som legges i kravet om ”nær og naturlig tilknytning”.

Mer detaljert gjaldt dommen aksjeselskapet Hunsbedt Racing AS (Hunsbedt), som hadde sine vesentligste inntekter fra salg av reklame. Reklamen var påmontert en rallycrossbil, førerens drakt, teamets buss og tilhengeren. Inntektene fra premiepenger fra løp var på ca 60 000 kroner årlig, mens inntekter fra reklame og deltagelse på messer m.m. var på mellom 1,2 og 1,9 millioner hvert år.

Spørsmålet var om Hunsbedt kunne få fradrag for driftskostnadene til sin racingbil, når opprinnelig årsak til at den ble kjøpt var å vinne avgiftsfrie premiepenger. Reklamesalget oppstod på et senere tidspunkt. Det som gjør denne saken ekstra interessant, er at virksomheten skiftet fra avgiftsfri til avgiftspliktig virksomhet. Utgangspunktet er da at den faktiske aktiviteten er den samme hele tiden, og dermed vil Høyesterett forklare nettopp hvorfor noe regnes som ”nært og naturlig” rent avgiftsmessig. Dommeren uttalte i premiss (37) at reklamevirksomheten ikke kan skilles fra rallycrossvirksomheten, da den ”inngår som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne. Anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen er en nødvendig forutsetning for at Hunsbedt Racing AS skal kunne oppnå de reklameinntekter selskapet oppebærer. På denne bakgrunn må bilen etter min oppfatning anses å ha en slik nær og naturlig tilknytning til reklamevirksomheten at vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er oppfylt.”

Det oppnås en nær og naturlig sammenheng mellom den inngående og utgående merverdiavgift fordi utgiftene er knyttet til bilen, og denne er uløselig knyttet til reklamen. Man må derfor gi fradrag fordi det på et senere tidspunkt kreves inn utgående merverdiavgift.

Hvordan sammenhengen i Bowling 1? I premiss 39 uttaler dommeren at ”utgifter til anskaffelse og vedlikehold av inventar til felles bruk, samt renhold og andre tjenester, er også fradragsberettiget på tilsvarende måte”, jf. merverdiavgiftsloven 23. Spørsmålet i saken er om utgifter til anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten skal gi fradragsrett. Disse driftsmidlene er ikke til bruk i serveringsvirksomheten. Det skjer ingen felles fysisk bruk – ut over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen mellom dem er den bedriftsøkonomiske. Selv om det er unektelig en fysisk bruk i Hunsbedt-dommen, er det klart at det ikke finnes krav om fysisk bruk for fradrag.

2.3.4.5 Naturlig og nær tilknytning og fysisk bruk

I Bowling 1 er det spørsmål om kravene til naturlig og nær tilknytning er oppfylt, ikke om felles fysisk bruk. Dommeren nevner en rekke utgifter som er til felles bruk og innrømmer fradrag for disse. Det som utelukkes er ”driftsmidlene [som] ikke [er] til faktisk bruk i serveringsvirksomheten.”, jf. Premiss 39

Hvorfor har dommeren påpekt at ”det ikke skjer noen felles fysisk bruk” og da at ”hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske?” Det mest naturlige er nok å tolke dommerens kommentar dit hen at hvis det faktisk forelå felles fysisk bruk, ville dette være et sterkt argument for å gi fradrag. Det ble likevel gjort klart allerede i Sira-Kvina-dommen at det ikke er en faktisk betingelse om fysisk bruk for å få fradrag. Dommeren peker på at hvis slik felles bruk faktisk forelå, ville det være enklere å si at driftsmiddelet er til bruk i begge virksomhetene.

2.3.4.6 Bedriftsøkonomisk tilknytning

Retten trakk i premiss 39 fram at ”hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske” og endte opp med å nekte fradrag.

Spørsmålet er da hvorfor denne bedriftsøkonomiske tilknytning ikke er tilstrekkelig for fradrag. For en bedrift som Bowling 1, som driver både kafé- og idrettsvirksomhet, vil man etter normal språklig forståelse kunne si at det er en naturlig sammenheng mellom aktivitetene, og at tilstedeværelse av disse to aktivitetene i samme lokale derfor er naturlig. Man kan da spørre seg om disse likevel etter *avgiftsmessig* språkbruk vil sies å ha en ”nær og naturlig tilknytning” slik man bruker ordet i f.eks Porthuset-dommen, premiss 40.

Her kan man også spørre seg om hvorfor den positive effekten disse to vil ha på hverandre ikke er tilstrekkelig for å si at det er et ”nødvendig vilkår for den avgiftspliktige virksomheten” jf. Sira Kvina s. 97. Som allerede nevnt er det ikke mulig å lese det bestemte innholdet ut fra den rent filologiske betydning av ordet, og spørsmålet blir da: Hva er det som skiller den avgiftsmessige naturlige nærheten mellom hotellrom og pay-tv og den tilsynelatende manglende naturlige nærhet mellom biljard/bowling og kafévirksomhet?

Ut fra det som er sagt i 2.2.4.2 vil det være avgjørende for fradragsretten om merverdiavgiften som bedriften får fradrag for gir rett til å kreve denne inn senere. Dette kommer fram i Porthuset-dommen ved at man får et forholdsmessig fradrag for merverdiavgift til minibar og pay-tv, fordi man krever denne inn ved å selge varer og tjenester belagt med merverdiavgift. Man skulle derfor tro at dette også ville gjelde de omtalte driftsmidler i Bowling 1. Idrettsaktivitetene er ikke merverdiavgiftspliktige, og en virksomhet som utelukkende driver med avgiftsfri idrett ville ikke ha mulighet til å kreve inn merverdiavgift. Derimot kunne man hevde at tilstedeværelsen av idrettsaktivitetene øker omsetningen i serveringsvirksomheten, og at man på denne måten krever den indirekte inn.

Et slikt syn kan være forståelig og er hva skatteyder baserer sitt krav på, men logisk sett er det likevel ikke holdbart. Ved å gi fradrag for avgiftsfri aktivitet basert på at denne øker omsetningen i den avgiftspliktige, må man med samme begrunnelse også nekte deler av fradraget. Det er ikke utenkelig at bowling- og biljardhallen nyter godt av at det er en kafé der. I den grad man kan si at driftsmidler innkjøpt til kafé er til bruk i den avgiftsfrie virksomheten, er det ikke lenger mulig å si at disse er nært og naturlig knyttet til avgiftspliktig virksomhet. For tilfeller hvor det er en gjenstand til felles bruk i og utenfor området, er dette klart. Hvis et firma anskaffer et driftsmiddel som halvparten av tiden fysisk blir brukt til virksomhet utenfor avgiftsområdet, tilsier den klare hovedregel i § 23 at man bare skal få fradrag for halvparten av den inngående merverdiavgift. Bytter man i dette eksempelet ut fysisk bruk med bedriftsøkonomisk sammenheng, blir argumentet: Hvis Bowling 1 anskaffer driftsmiddel som bedriftsøkonomisk brukes like mye i den avgiftsfrie som den avgiftspliktige delen, tilsier den klare hovedregelen i § 23 at man bare skal få fradrag for halvparten av inngående merverdiavgift.

Løsningen vil kunne ha delvis positiv eller negativ effekt, alt etter hvilken bedrift det dreier seg om. Dette er likevel teknisk sett en uheldig løsning. Det er mulig å med en viss grad av sikkerhet si hvor meget en vanlig tjeneste eller driftsmiddel er knyttet til en virksomhet.

Det vil likevel oppstå vanskeligheter når man skal beregne forbruket med den nøyaktighet som avgiftsretten krever, og rent bedriftsøkonomisk er det heller ikke sikkert bedriftene tjener på dette.

I sum må Høyesteretts tolkning her sies å være den mest hensiktsmessige for begge parter. Selve sitatet ”hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske” kunne virke overraskende. I Revisjon og Regnskap¹⁴ skrev Indahl om relevanskravet, og da at ”det er med andre ord den *økonomiske* relevansen som er avgjørende. Den økonomiske relevansen kan etter [Hunsbedt] legges til grunn enten det er snakk om relevans direkte etter mval § 21, ..., Slik jeg ser det er en anskaffelse relevant dersom den avgiftspliktige omsetningsaktivitet, ut i fra alminnelige bedriftsøkonomiske vurderinger kan *utøves*, det vil si; iverksettes, fremmes eller opprettholdes ved anskaffelsen”.

Høyesterett har imidlertid pekt på at selv om virksomheter har en rent bedriftsøkonomisk sammenheng, er det ikke sikkert de har *avgiftsmessig* sammenheng. En bedrift kan ha stor nytte av å lokalisere seg nær eller i samme lokale som en annen bedrift. Denne nytten kan også oppnås for en bedrifts avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige virksomhet. For fradragsretten vil denne organiseringen ikke få betydning, og det avgjørende må være om det er mulig å kreve utgående merverdiavgift¹⁵.

Hvis det ikke kan kreves en utgående merverdiavgift av sluttbruker, må den næringsdrivende selv ta denne, og man nekter da fradrag. Indahl trakk sin konklusjon basert på Hunsbedt-dommen, men ser man i dens premiss 42 at ”når en idrett blir drevet profesjonelt, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å definere idrettsutøveren som sluttbruker” er dette ikke langt fra det som nå er sagt. Dette tyder på at man la vekt på nettopp muligheten til å kunne fakturere merverdiavgift til en tredjeperson, som i

¹⁴ Indahl (2004) RoR 3.utg

¹⁵ Nekter en kunde å betale mva vil ikke dette påvirke fradragsretten. Det avgjørende er hvorvidt den næringsdrivende har innkrevsrett.

Hunsbedt-dommen var kjøperen av reklameplass.

2.3.4.7 "Sluttbruker"

Dette kan tyde på at fradragsretten i praksis er et avgiftsmessig svarteperspill hvor man hele tiden er avhengig av å kunne sende merverdiavgift videre til en tredjepart, en sluttbruker. Den næringsdrivende som ikke selv kan kreve utgående merverdiavgift har ikke mulighet til å "sende denne videre" og ender selv opp som sluttbruker når man nekter fradrag.

Dette synet på fradragsretten vises til en viss grad allerede i Sira-Kvina-dommen, hvor det på side 97 trekkes fram at "av det jeg har sagt, følger det at det ikke er naturlig å anse kraftverket som den endelige forbruker når det gjelder tiltakene."

Utrykket er imidlertid ikke eksplisitt benyttet før i Hunsbedt-dommen, men det er naturlig å bruke begrepet i både Norwegian Contractors og Porthuset. I Porthuset la man vesentlig vekt på at rommet kunne sies å ikke utelukkende være benyttet til avgiftsfri aktivitet, og dette kan omskrives til at det også var en annen endelig forbruker i tillegg til hotelleie, nemlig den som kjøpte de avgiftspliktige tjenestene.

Hvis man på ny stiller spørsmålet om hva som er forskjellen mellom bedriftsøkonomisk nærhet i Bowling 1 og i de andre dommene, er det at det ikke er mulig å fakturere merverdiavgift hos sluttbruker. Bedriftsøkonomisk sammenheng er av stor betydning, men det er først når man kan kreve inn merverdiavgift fra en sluttbruker at merverdiavgiftskostnadene til innkjøp og vedlikehold av bowling- og biljardvirksomheten oppfyller kravene for "til bruk i virksomhet". I Bowling 1 premiss 40 uttaler Høyesterett at "merverdiavgiftsloven [er]basert på at avgiften skal legges på siste omsetningsledd – sluttbrukeren –".

2.3.4.8 Annen felles virksomhet

Kravet om en merverdiavgift fra sluttbruker er oppfylt for resterende felles virksomhet.

I premiss 39 står det at ”utgifter til anskaffelse og vedlikehold av inventar til felles bruk, samt renhold og andre tjenester, er også fradragsberettiget på tilsvarende måte [som ved oppføring av bygg]”. Dette er en ytterligere presisering av at andre tjenester som både brukes i og utenfor avgiftsområdet vil kunne gi et forholdsmessig fradrag. Dette vil normalt omfatte ting som:

- Vakthold
- Oppvarming
- Tepperens
- Gardinvask

Her er situasjonen grei og følger hovedregelen i mval § 23. Tjenesten er til fysisk bruk i begge virksomheter. Siden man har mulighet til å kreve inn merverdiavgift fra den som bruker kafeen, er det uproblematisk å gi fradrag for en forholdsmessig del, - mens man ikke gir fradrag for det som forholdsmessig er knyttet til den avgiftsfrie del.

Det er også klart at hvis man velger å gi fradrag, vil dette være i strid med nøytralitetsprinsippet. Retten peker på dette i premiss 41: ”Åpnes ... for adgang til å trekke fra avgift knyttet til virksomhet det ikke betales utgående avgift for, blir det en form for statlig subsidiering av denne del av virksomheten”. Her blir betydningen av fysisk sammenheng ytterligere nedtonet, og i premiss 42 skrives det: ” Jeg tilføyer for ordens skyld at jeg ikke kan se at det at biljardbordene en sjelden gang dekkes på og brukes til matservering, og at biljarddukene ofte blir tilsølt fordi folk har med seg drikkevarer under spill, kan få betydning for mitt syn på hva som kan ses som felles driftsmiddel.”

Dette følger av hva som er sagt tidligere i dommen. Selv om en slik bruk i større grad kunne tale for at utgiftene til vask og renhold samt utskifting av duker var til bruk i kafévirksomheten, følger dette allerede av premiss 39, hvor det innrømmes rett til forholdsmessig fradrag for kafeens utgifter til det totale renhold.

2.3.4.9 Bedriftsøkonomisk sammenheng med reklame

Dommen går ikke direkte inn på spørsmålet om fradragsrett for reklameomsetning, men i beskrivelsen av virksomheten blir det trukket fram at det foregår en viss omsetning av reklame.

Det finnes en klar fysisk sammenheng mellom reklamesalget og driftsmidlene; denne består blant annet av at man benytter samme tv-skjerm for å vise både reklame og resultater fra spillet. Man kan kanskje også konstantere en fysisk sammenheng hvis man for eksempel har reklame montert på selve biljardbordet.

Det er også en direkte og klar sammenheng mellom antallet personer som bruker idrettsaktivitetene og reklamen. Verdien av reklame ligger i at den blir sett, men det kan vanskelig sies å være noe annet enn nettopp en bedriftsøkonomisk sammenheng.

Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske, men det ville være direkte urimelig å nekte fradrag. Skattemyndighetene er imidlertid ikke av en slik oppfatning, og det er i MVA-håndboken for 2007¹⁶ trukket fram et eksempel om en golfbane som også benyttes til å vise reklame. Her instrueres ligningskontorene i å gi et forholdsmessig fradrag for kostnader knyttet til oppføring av banen fordi "... reklamen eksponeres på selve golfbanen, og det er virksomheten på golfbanen som danner grunnlaget for etterspørselen og dermed også verdien av reklamen". Den bedriftsøkonomiske tilknytningen er i enkelte tilfeller eneste tilknytning, og i tilfeller som dette vil fradrag innrømmes.

2.3.5 Kan en omorganisering medføre fradragsrett?

For å undersøke om reglene er konsekvente, kan man se på hvorvidt en omorganisering påvirker muligheten til fradrag. Grunntanken er at merverdiavgift skal virke organisasjonsmessig nøytral, og dermed må man kunne kreve at fradragsretten ikke blir endret ved mindre omorganiseringer i bedriften. Velger man å organisere bedriften i flere

¹⁶ MVA-håndboken (2007) s 421. I MVA håndboken for 2006, 2005 og 2004 blir ikke dette direkte behandlet men premissene til Hunsbedt dommen refereres under reklame

ulike selskaper, har man også mulighet til å registrere disse som avgiftspliktige enheter.¹⁷ Fradragsretten vil ikke påvirkes av om man i Bowling 1 hadde valgt å organisere driften i to eller flere selvstendige selskaper. Det kan likevel tenkes ut måter en omlegging ville medføre en endring, men dette ville vanskelig kunne kalles omorganisering. Én måte å påvirke fradragsretten på ville være å tilby bowling og biljard gratis mens man knytter retten til å spille til kjøp i kafé. Som utgangspunkt burde ikke det å selge en slik pakke få betydning for fradragsretten. Maten ville være underlagt merverdiavgift, mens idrett ikke ville være det. Problemene knytter seg først og fremst til å fastslå hva som faktisk er solgt, men rent praktisk vil nok dette løses ved å likevel gi fullt fradrag. Et holdepunkt for dette er at foredrag med inkludert lunch blir sett som utelukkende avgiftsfri undervisning¹⁸. Dette kan likevel ikke trekkes for langt. Å la det få avgiftsmessige konsekvenser ville lett bety at man adopterte en lære om primærbruk, noe som ettertrykkelig ble tilbakevist i Hunsbedtdommen, og det ville på samme tid åpne opp for en massiv omgåelse. Det ville likevel være mindre betenkelig å tillate dette hvis man kunne stoppe rene omgåelsestilfeller med den ulovfestede regelen om omgåelse. Eksistensen og innholdet av denne normen blir drøftet under i pt. 2.2.7.

Herunder vil det også være mulig å *gi bort* tjenesten uten å kreve indirekte betaling. I så fall måtte bowling- og biljardbanen være å anse som alminnelig interiør, og ville ikke lenger omtales som virksomhet.

2.3.6 Tønsberg Bolig (HR-2008-1108-A)

Som nevnt ble det samme dag som Bowling 1-dommen avsagt en annen dom som gjaldt fradrag for inngående merverdiavgift i delt virksomhet. Problemstillingen var noe annerledes, men det var også her en klarlegging av hva man kan legge i den bedriftsøkonomiske sammenhengen ved vurderingen av noe som nært og naturlig tilknyttet.

¹⁷ Mval § 12 (3)

¹⁸ MVA-håndboken (2007) s 104

Saken gjaldt morselskapet Tønsberg Bolig, som betalte for advokattjenester til direkte bruk i datterselskapets virksomhet. Bare en liten del av disse utgiftene kunne sies å være direkte til bruk i morselskapets virksomhet, og spørsmålet var om man måtte nekte fradrag for utgiftene som var til bruk i datterselskapet.

Tønsberg Bolig drev omfattende virksomhet som bestod i blant annet oppkjøp, utvikling og utleie av fast eiendom. Bedriften utførte aktivitetene via flere heleide datterselskap, og entreprenørvirksomheten ble utført av det heleide Bygg Nor AS (Bygg Nor). Bygg Nor ble solgt til en tredjepart, Jareteigen Sandblåseri AS, i forbindelse med en omstrukturering. Tredjeparten misligholdt imidlertid kjøpet, og resultatet var at Bygg Nor-aksjene ble ført tilbake til Tønsberg Bolig. Bygg Nor havnet i en vanskelig økonomisk situasjon blant annet som følge av de disposisjoner selskaper hadde foretatt seg i de månedene Jareteigen var eier. Tønsberg Bolig hyret inn et advokatfirma som fikk i oppdrag å bistå Bygg Nor med diverse juridiske tjenester. Retten gav med dissens 3 til 2 Tønsberg Bolig fradragsrett for disse kostnadene, også dem som utelukkende gjaldt Bygg Nors interne forhold. Flertallet sier i dommens premiss 34 og 35: "Det sentrale rettslige spørsmål i vår sak blir etter dette om den omstendighet at en avgiftspliktig vare eller tjeneste også tilfredsstiller vilkåret om å være « til bruk i » virksomheten til en annen enn den som betaler for varen/tjenesten, nødvendigvis fører til at betaleren ikke har rett til fradrag etter § 21. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen. Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å betale for en slik vare/tjeneste, antar jeg at det regelmessig ligger en egeninteresse bak. Det følger av det jeg har sagt at denne interessen - « til bruk i » - for å gi rett til fradrag må være knyttet til betalerens avgiftspliktige virksomhet, og ikke den samlede virksomhet som sådan".

2.3.6.1 Bedriftsøkonomisk tilknytning

Det som her omtales som *egeninteresse* synes ikke å være stort annerledes enn hva man andre steder omtaler som bedriftsøkonomisk tilknytning. Som drøftet under Bowling 1 er

det ikke umulig at en bedriftsøkonomisk tilknytning anses som tilstrekkelig. Eksempelet var reklame, som i sin natur nesten utelukkende har en bedriftsøkonomisk tilknytning. Situasjonen her var noe vanskeligere, og dette skyldes blant annet at det generelt sett er vanskelig å bevise hvilken del av virksomheten en tjeneste er brukt til.

Det er åpenbart at bedriften hadde interesse av å løse problemene som oppstod for Bygg Nor. Bedriften hadde imidlertid både avgiftsfri virksomhet som knyttet seg til eierskap og finansielle forhold¹⁹, og den avgiftspliktige entreprenørvirksomhet. Hvorfor ble så utgiftene til advokattjenestene som utelukkende var knyttet til Bygg Nor ansett som nært og naturlig knyttet til selskapets entreprenørvirksomhet, når det virket som det var som avgiftsfri eier Tønsberg Bolig hadde denne interessen?

Forhold som ikke blir tillagt avgjørende vekt her, er de formelle selskapsrettslige. I premiss 33 påpekte flertallet at fradragsretten ikke er avhengig av at det er to selskaper i samme konsern. Likevel fikk det selskapsrettslige en betydning for å si at det generelt sett er en nærhet mellom selskapene.

I premiss ble det 45 trukket fram at ”Både som følge av eierskapet og gjennom den måten selskapene ble drevet på, var det en nær forbindelse mellom dem, som rimeligvis var vel kjent hos aktørene på markedet. Jeg ser slik at Tønsberg Bolig i den situasjon som var oppstått, hadde en klar interesse i å sørge at datterselskapets forpliktelser ble ivaretatt på en forsvarlig måte, selv om dette førte til at morsselskapet ble påført en økonomisk belastning”.

De forhold som ble trukket fram er imidlertid utilstrekkelig for å si at det er en nærhet mellom entreprenørvirksomheten og tjenestene.

Det kunne synes som om det at man hadde opprettet et selskap som entreprenørvirksomhet fikk avgjørende betydning at, og at markedet i framtiden ville sette likhetstegn mellom hva som skjer med Bygg Nor og denne entreprenørvirksomheten.

¹⁹ Mval § 5b nr 4

Denne interessen ble i premiss 45 siste setning uttrykt i at ”Tønsberg Bolig, av hensyn til sin fremtidige virksomhet, hadde en klar interesse i på denne måten å ivareta sitt renommé som en seriøs aktør i markedet”.

Betyr det da at fradragsrett i sin alminnelighet innrømmes såfremt det kan medføre økt omsetning? På den ene siden er det klart at den avgiftspliktige delen av virksomheten vil lide hvis markedet mister tillit til aktøren, men dette kan vanskelig sees som annet enn et tiltak som gagnar virksomheten som helhet og at dette er tilknyttet eierskapet.

2.3.6.2 ”Sluttbruker”

I Bowling 1 premiss 39 ble det slått fast at det ikke var mulig å trekke fra avgift som var til bruk i den avgiftsfrie delen av virksomheten, selv om det hadde en unektelig positiv effekt for omsetningen i den avgiftspliktige.

Her kan man sammenligne utgiftene til advokatbistand med utgiftene til settefisk for Sira-Kvina. Høyesterett gikk ikke nærmere inn på hvorfor utgiftene var til bruk i Sira-Kvinas virksomhet; man kunne peke på at det var en rettslig nødvendighet. Selv om det var en rettslig nødvendighet, er det i det store bildet først og fremst en bedriftsøkonomisk sammenheng. Kraftselskapet var jo ikke forpliktet til å foreta utbyggingen, men når man først valgte å bygge ut kunne man ved vurderingen av fradragsretten ta hensyn til kravet om å sette ut fisk.

Det er likevel en avgjørende forskjell. På side 97 i Sira-Kvina skrives det: ”Av det jeg har sagt, følger det ikke naturlig å anse kraftverket som den endelige forbruker når det gjelder tiltakene. Det er en rettslig nødvendighet for produksjonen at bedriften utfører tiltak som kommer allmennheten, en større eller mindre krets eller en enkelt til gode”. Det er klart at det ikke var den rettslige nødvendigheten i seg selv som var avgjørende, og dette tyder på at fradrag innrømmes fordi kraftverket ikke var den endelige forbruker. I Tønsberg Boligs premiss 28 trekkes dette også fram: ”Merverdiavgiften er ment å være en beskatning av forbrukerne, hvor den endelige avgiftsbelastningen skjer ved omsetning til et ledd som ikke har fradragsrett for innbetalt merverdiavgift. Gjennom reglene om fradrag for inngående

avgift – tidligere betalt avgift – belastes ikke de næringsdrivende i den forutgående omsetningskjeden med merverdiavgift. Dermed motvirkes avgiftskumulasjon, altså at det betales 'avgift på avgift'."

Her kan man låne formuleringen fra Hunsbedts premiss 42: "... når en idrett blir drevet profesjonelt, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å definere idrettsutøveren som sluttbruker". I alle disse sakene innrømtes det fradrag fordi skatteyder ikke var sluttbrukeren av merverdiavgiften, og kunne kreve inn merverdiavgift på et senere tidspunkt. Her kan man selvsagt hevde at avgiften faktisk ville kunne kreves inn ved Tønsberg Boligs senere entreprenørvirksomhet, ikke ulikt hva skatteyder hevdet i Bowling 1. Der var det utilstrekkelig nærhet mellom utgiftene knyttet til idrettsaktivitetene og de inntekter som kom inn via kafédrift. Det er derfor nærliggende å si at en bedriftsøkonomisk tilknytning normalt er tilstrekkelig, men at man avgiftsmessig ikke kan få fradrag for ethvert tiltak som kan tenkes å indirekte øke omsetningen. Det vil alltid være et krav om at tiltaket også inngår som en del av den avgiftspliktige virksomheten, altså et krav om en sluttbruker.

Avhandlingens framstilling i Bowling 1-dommen viser at det er en uheldig løsning å strekke begrepet "til bruk i virksomhet" til å også inkludere den positive effekten den avgiftsfrie virksomheten har på den avgiftspliktige. I Tønsberg Bolig-dommen kommer de negative virkningene av en slik forståelse ikke like klart fram. Som utgangspunkt kunne Bygg Nor fått fradrag hvis de hadde betalt utgiftene selv, dermed vil drift som normalt sett er fradragsberettiget ikke kunne fradras. Prinsipielt blir likevel forholdet det samme som i Bowling 1-dommen, og det synes som om fradragsretten her inkluderer mer enn hva som kan leses ut fra tidligere dommer. Det medfører i så fall at et eierselskap kan overta fradragsretten hvis den ikke blir benyttet av datterselskapet, og dette synes å være i strid med avgiftsfriheten som følger av mval § 5b nr 4.

2.3.6.3 Dissenterende dommer i Tønsberg Bolig-dommen

Dissenterende dommer er her av nettopp av den oppfatning at utgiften er knyttet til eierselskapet og hevder i premiss 65 at "Da reverseringen av denne avtalen ikke inngår som

noe naturlig og direkte ledd i Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet, men har sin årsak i selskapets posisjon som tidligere eier av Bygg Nor og garantist for forpliktelser som dette selskap hadde påtatt seg, kan Tønsberg Bolig heller ikke ha fradragsrett for inngående avgift på de advokattjenester som selskapet har innkjøpt for å få gjennomført denne reverseringen”. Mindretallet betviler heller ikke at en næringsdrivende kan påta seg forpliktelser til gunst for tredjepart, men påpeker at denne egeninteressen består i at en tidligere eier også er garantist for selskapets forpliktelser.

Forskjellen mellom flertallet og mindretallets standpunkt bunner i hva man trekker fram av egeninteresse. Det er selvsagt klart at firmaet som helhet har egeninteresse i at Bygg NOR ikke går konkurs, men spørsmålet er her om flertallet i for stor grad ser bort fra hvilken del av virksomheten egeninteressen springer ut fra. Problemstillingen vanskeliggjøres ved at Tønsberg Bolig har garantert for enkelte av Bygg Nors forpliktelser. Det er ikke utenkelig at Tønsberg Bolig faktisk ville betalt for disse tjenestene selv om de ikke løp risikoen for tap. På samme måte som man ville kunne få fradrag for kostnader knyttet til et tapsprosjekt, vil det å påta seg å ”redde” et gammelt datterselskap ikke nødvendigvis medføre at fradrag ble nektet.

Flertallets syn må da forstås som at man legger til grunn at det foreligger en tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet i tillegg til den tilknytningen som springer ut i fra rollen som eier/garantist. Det er umiddelbart vanskelig å slå fast hva som var viktigste motivasjon. Selv om det er vanskelig å slå fast om det var garantikravet eller renommé som var motivasjonen, later det til at man har gått noe langt når man kun nekter fradrag for den del som utelukkende er knyttet til rollen som eier og garantist.

Mindretallet hevdet at det er umulig å skille egeninteresse fra posisjonen som eier, jf. premiss 62. Her trakk de fram at ”Selv om opprydningen framstår som en fornuftig foretningmessig disposisjon, kan den ikke gi Tønsberg Bolig fradragsrett for den inngående avgift”. Videre påpekte mindretallet det som syntes essensielt, nemlig at ”Disposisjonen har ikke noen tilknytning til Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet, men har sin bakgrunn i selskapets eierforhold til Bygg Nor og påtatte garantiforpliktelser.

Begge deler er avgiftsfri virksomhet, jf. Merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 4 bokstav b og e. For at en merverdiavgiftspliktig skal ha fradrag rett for inngående virksomhet, eller på annen måte være direkte og umiddelbart knyttet til den produksjon eller omsetning som skjer i denne”.

Den umiddelbarhet som mindretallet trekker fram må også sees i sammenheng med ønsket om nøytralitet blant like virksomheter. Hvis man hadde hatt et selskap som utelukkende drev med investeringer, og dette hadde et datterselskap man betalte utgifter for, ville man ha nektet fradrag fordi selskapet uten tvil hadde knyttet seg til garanti/eierskap. Det vil da være uheldig om selskaper som Tønsberg Bolig her får en avgiftsmessig fordel, og det er ikke utenkelig at flere selskaper i så fall ville omorganisere seg for å oppnå tilsvarende fordeler. Da merverdiavgiften skal være organisasjonsmessig nøytral, synes derfor det å tillate fradrag å være i strid med dette prinsippet.

Ulempen med mindretallets syn er riktignok at man ikke kan oppnå fradrag for en kostnad som vil spille inn i bedriftens kalkyle. Dette vil rent praktisk medføre at man oppnår en uønsket avgiftskumulasjon, og å hindre dette var et vesentlig argument for innføring av Avgiftsreformen i 2001²⁰

I denne saken er det likevel ikke snakk om en regel som gir uheldig virkning, men derimot virker det som om Tønsberg Bolig ikke har fått tilstrekkelig god rådgivning.

Man kan gå så langt og si at flertallets syn om fradrag for tappt renommé ikke er vesentlig forskjellig fra hva skatteyder hevdet i Bowling 1. Mindretallets syn virker som å i større grad være i samsvar med tidligere dommer. På samme måte som den avgiftspliktige kafeen ikke kan få fradrag for den avgiftsfrie idretten, er det heller ingen grunn til at den avgiftsfrie virksomheten som eier skal kunne gi fradrag rett for å sikre sine eierrettigheter.

²⁰ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s12

2.3.7 Faren for omgåelse

Et annet vesentlig moment ved fradragsretten er faren for omgåelse. Denne problematikken er ikke knyttet til de tilfeller hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, noe som allerede er straffbart etter mval § 72, og vil heller ikke gjelde tilfellene hvor man oppretter selskaper som har som eneste mål å utstede fiktive fakturaer til benyttelse for fradrag. Slike tilfeller er rene proforma og blir i EU omtalt som avgiftskaruseller²¹, men disse bør i all hovedsak rammes av økt kontroll fra myndighetenes side. Spørsmålet er heller hva man skal gjøre i tilfeller hvor vilkårene tilsynelatende er oppfylt, men hvor man av ulike årsaker ikke ønsker å innrømme fradrag.

Gjems-Onstad²² s har trukket fram et eksempel: ” Hvis en avgiftspliktig skylder kr 100, kan ikke dette gjøres opp med at vedkommende f eks overtar en utgift på kr 90 eks mva fra en ikke-avgiftspliktig kreditor. Dette ville representere en utgift på 112,5 inkl mva, men bare en nettoutgift på kr 90 for entreprenøren hvis det var fradragsrett for inngående mva. Dermed ville debitor og kreditor splitte fortjenesten ved å kunne forskyve den inngående mva over på en med fradragsrett”.

Begrunnelsen for å angripe disse tilfellene må ligge i et ønske om et rettferdig skattesystem, og at man av prinsipielle grunner ikke ønsker å tillate tilfeller som er med på å undergrave systemet. Man har på inntektsskattens område løst dette ved ha en ulovfestet regel om gjennomskjæring.²³ Derimot har man på avgiftsretten til tider løst dette enten ved å tolke loven dit hen at fradrag skal nektes, eventuelt at man har klassifisert forholdet som proforma.²⁴ Å klassifisere noe som proforma blir ikke nødvendigvis det samme som de omtalte avgiftskarusellene. Fra inntektsskattetteretten har vi eksempelet Rt-1978-60 (Smestad), hvor retten mente de opplysningene som forelå ikke gjenspeilte faktum. En far hadde overdratt en eiendom til sine barn, og innen samme døgn ble eiendommen solgt videre. Høyesterett uttalte: ”Realiteten er at det var [faren] som solgte til kommunen, men av skattemessige grunner har trukket barna inn som et unødig mellomledd på en måte som

²¹ Gjems-Onstad (2006) s. 118

²² Gjems-Onstad (2006) s 115

²³ Zimmer (2005) s 59

²⁴ Killengren (RoR 2000) 1. utg s 34

etter omstendighetene må betegnes som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning”.

Selv om dette er en vurdering av faktum, kommer man ikke unna at det gir konsekvenser som minner om følgende av rettsanvendelse. I avgiftsretten kan man også finne lignende tilfeller, men det synes å være en langt bedre løsning å ta rene omgåelsestilfeller med den ulovfestede gjennomskjæringsregel enn å bake dette hensynet inn i vilkårene for fradragsretten etter § 21,

Spørsmålet blir først om det eksisterer en slik norm, og i så fall hva innholdet dens er.

2.3.7.1 Normens eksistens

Høyesterett har aldri avgjort en sak som direkte gjelder ulovfestet gjennomskjæring på merverdiavgiftrettens område. Temaet har imidlertid vært opp i lavere retter²⁵ og også i Klagenemnda for MVA²⁶, men det har i teorien vært knyttet en viss skepsis til dens eksistens²⁷.

Etter at Høyesterett avsa Rt-2006-1199 (Nagell-Erichsen), kan trolig denne delen av diskusjonen avsluttes. Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets fastsettelse av arveavgift, og Høyesterett gav direktoratet enstemmig medhold. Ved avgjørelsen oppstod også spørsmålet om det er mulig å benytte den generelle gjennomskjæringsregel på andre områder enn inntektsskatteretten. I premiss 55 sier dommeren: ”Jeg kan ikke se at det er tvilsomt at det også i forhold til beregning av arveavgift etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift”. Dette gjør med ett hele saken enklere. En av Killengrens²⁸ bekymringer var knyttet til legalitetsprinsippet, og man kan på

²⁵ LB-2003-10516 (Li Bil)

²⁶ KMVA-2008-6131, KMVA-2007-5889, KMVA-2007-579a, KMVA-2006-5547, KMVA-2005-5362

²⁷ Killengren (RoR 2000) 2. utg s 65

²⁸ Killengren (RoR 2000) 2. utg s 62

et prinsipielt plan si at man i rettskildelæren²⁹ har vært skeptisk til å la et ulovfestet grunnlag som har utviklet seg gjennom flere år få direkte anvendelse på et annet område.

Det finnes ingen holdepunkter for å hevde at Høyesterett utelukkende snakket om arveavgiften, og den naturlige følgen er at man etter denne dommen kan legge til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregel også kan benyttes på avgiftsretten.

Dette synet har imidlertid ikke full oppslutning i juridisk teori. I Hartvigsen³⁰ ferske artikkel "Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området" diskuterer de eksistensen av normen. Etter å ha nevnt Nagell-Ericsen-dommen skriver han: "Spørsmålet er imidlertid om det er adgang til ulovfestet gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område". Først problematiseres mulighetene for bruk av regelen ved å peke på at "dessuten dreier ikke avgiftsområdet seg om merverdiavgiften som skapes i hvert enkelt ledd, men differansen mellom utgående og inngående avgift." og videre at avgiftsoppgjøret ikke gjelder "den enkelte vare eller tjeneste".

Dette synes å være et feilspor. Eksempelvis dekker selvangivelsen alle inntekter en bedrift har i løpet av et år, men dette ville ikke holdt som argument mot å bruke den ulovfestede gjennomskjæringsregel for en enkelt transaksjon i inntektskatteretten. Denne avhandlingen tolker Nagell-Ericsen-dommen som et klar hjemmel for myndighetene, og den teoretiske debatt om hjemmel for gjennomskjæring på merverdiavgiftsrettens område burde nå kunne legges død.

2.3.7.2 Innholdet av normen

Normen har utviklet seg gjennom lang tid og via en rekke dommer, men det grunnleggende innholdet vil likevel være nokså fast. Når det gjelder den spesifikke formuleringen på merverdiavgiftsområdet må man ta utgangspunkt i at tidligere uttalelser om normen bærer preg at det var en usikkerhet om dens eksistens. Det finnes som nevnt ingen Høyesterettsdommer som går inn på den videre formuleringen, men spørsmålet har

²⁹ Echhoff (2001) s. 136

³⁰ Hartvigsen (RoR 2008) 6 utg.

imidlertid vært oppe i **Klagenemnda for MVA**³¹. KMVA-2008-6131 og KMVA-2007-579a kommenterer ikke påstanden om gjennomskjæring og hjemler nektelsen av fradrag direkte i mval § 21.³²

Hartvigsens artikkel ”Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området”³³ er også av liten verdi. Eksempelet som trekkes fram er et tilfelle av pro-forma³⁴. Han skriver selv: ”Det var i saken indikasjoner på at det ikke forelå en reell overdragelse mellom partene. Dette kan tyde på at saken ikke er et rent tilfelle av ulovfestet gjennomskjæring”. Han forsøker heller ikke å formulere en norm, men kommenterer at den trolig vil ligge nær den for skatterett.

Som utgangspunkt er det ikke avgjørende om man kan formulere en norm, men man kan ta utgangspunkt i grunnvilkårene slik de er formulert i Rt-1999-946 (ABB) og RT-2002-456 (Hydro Canada).

Rt-1999-946 (ABB) gjaldt et morselskaps salg av aksjer i et inaktivt datterselskap. De skatterettslige virkningene av et slikt salg ble ikke innrømmet og det ble foretatt gjennomskjæring. Flertallet uttaler at ”gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert”. Bruk av normen krever at det ligger skattemessig motivasjon til grunn. I Rt-2002-456 (Hydro Canada) uttrykkes dette klart. Saken gjaldt et selskaps salg av aksjer i et datterselskap til et heleid utenlandsk datterselskap. Flertallet uttalte at det er ”et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen er å spare skatt”.

Det finnes imidlertid et ytterligere vilkår: ”I tillegg kreves at disposisjonen ut fra en totalvurdering fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål” jf. s. 468.

Hva er så illojalt på merverdiavgiftsrettens område? Det som skiller avgiftsretten fra den alminnelige inntektskatteretten er at førstnevnte i større grad er objektrelatert. Imidlertid vil

³¹ Generelt om nemnda og de rettskildemessige spørsmål omtales i 2.4

³² Omtales under i pt 2.4 Lignende tilfeller finnes også i en rekke andre saker som KMVA-2007-5889 og KMVA-2006-5547

³³ Hartvigsen (RoR 2008) 6 utg.

³⁴ Klagesak 4250

det for spørsmål om fradragsrett være en vurdering av subjektet som legges til grunn, og vurderings temaet vil dermed være relativt likt.

Her må spørsmålet være hvor grensen går for en fradragsberettiget bedrifts mulighet til å overta utgifter fra en aktør som normalt sett ikke ville blitt innrømmet fradragsrett. Man kunne se for seg situasjonen hvor en entreprenør ønsker å utføre et stort boligbyggingsprosjekt. Kommunen eier tomten, og lar entreprenøren betale en lavere pris mot at han i forbindelse med utbyggingen også utbedrer infrastrukturen i området. Dette vil skille seg fra for eksempel en avtale om å utbedre samtlige busskur i kommunen, som ganske åpenbart ville være en maskert betaling og heller ikke kunne sies å være til bruk i virksomheten. Tar derimot entreprenøren ansvar for å bygge ut infrastrukturen i området, herunder ansvar for veier, lysmaster og kanskje også en skole, blir spørsmålet noe annerledes. Selv om partene i denne saken oppnådde en gevinst lik den Gjems-Onstad trakk fram i tidligere nevnte lærebok³⁵, er det likevel et spørsmål om man kan bruke gjennomskjæringsregelen.

Her kan det nevnes at det i Hydro Canada-saken var blant annet et spørsmål om det å spare skatt i Danmark etter de danske regler var en illojal omgåelse av skattereglene. Høyesterett kom med dissens 3 til 2 at dette ikke var illojalt.

Hvis entreprenøren kan godtgjøre at kommunen brukte utbyggingen av infrastruktur som et argument for at akkurat denne entreprenøren skulle få tillatelse og få fortgang i saksbehandlingen og så videre, er det mulig at dette hadde tilstrekkelig egenverdi til at man ikke kunne skjære igjennom. Det er tydelig at man her opplever en positiv effekt på merverdiavgiftrettens område, men hvis det dokumenteres at hovedformålet var noe annet enn å spare den inngående merverdiavgift, er det mindre grunn til å gjennomskjære.

På inntektskattens område har man gått langt i å tillate egenverdi som i sin alminnelighet kan virke illojal. I BFU 71/05 hevdet en skatteyder at hans primære formål var å omgå

³⁵ Gjems-Onstad (2006) s 115

fiskerilovens konsesjonsbestemmelser, men dette ble ansett som å ha tilstrekkelig egenverdi til at skattemessig gjennomskjæring ikke ble foretatt.

Dette kan likevel ikke dras for langt. Hvis entreprenøren heller hadde oppført de nevnte busskur som middel for å få fortgang i saksbehandlingen, ville man likevel nektet fradrag. Her kan man selvsagt snakke om gjennomskjæring, men på samme tid kan man hevde at fradrag ble nektet fordi relevanskravet ikke lengre var oppfylt.

2.4 Lavere retters avgjørelser

Som nevnt innledningsvis har det vært knyttet en usikkerhet rundt det presise innholdet i fradragsretten. Her må staten ta størsteparten av skylden, men det kan ikke stikkes under en stol at også lavere retter har lagt et annet innhold i Høyesteretts uttalelser enn hva man kunne ha ønsket. Generelt kan man si at etter den alminnelige rettskildelæren³⁶ er lavere retters avgjørelser tillagt mindre rettskildemessig verdi. Zimmer³⁷ understreker at dette (selvsagt) ikke er ulikt for saker avsagt om skatter eller avgifter. Det er særlig grunn til å legge liten vekt på tidligere lavere instansers dommer på merverdiavgiftens område, da det er en mulighet for at disse er avsagt med feil forståelse. Det er heller ingen grunn til å bruke tid på eldre dommer av lavere rettskildemessig betydning nå som man har en så stor og omfattende praksis fra Høyesterett. Imidlertid er det fortsatt av interesse å se på lavere retters avgjørelser hvis disse er avsagt etter Bowling 1- og Tønsberg Bolig-dommene. I denne sammenheng blir LA-2007-150632 av ekstra interesse. Saken er nektet fremmet for behandling av Høyesterett jf HR-2008-1789-U og resultatet vil trolig få stor påvirkning på hvordan forvaltningen behandler framtidige saker om fradragsretten.

³⁶ Eckhoff (2001) s 162

³⁷ Zimmer (2005) s 50

2.4.1 Kristiansand Dyrepark (LA-2007-150632)

Kristiansand Dyrepark (KDP) drev virksomhet både i og utenfor merverdiavgiftsområdet. Selskapet drev en ikkeavgiftspliktig dyre- og fritidspark³⁸ (omtales i dommen som dyreparken), samt en rekke spisesteder, kiosker og forretninger på et område på totalt 600 dekar. De hadde også ytterlige omsetning av varer via en nettbutikk. I tilknytning til de forskjellige attraksjonene og bevertningsstedene i dyreparken tilbød de forskjellige arrangementer, såkalte events. Endelig ble det også drevet en betydelig virksomhet med salg av reklame, samt omsetning av ulike rettigheter som selskapet innehadde. Enkelte deler av virksomheten var uten tvil i felles bruk. Dette gjaldt blant annet administrasjonen og infrastrukturen. For denne fellesdelen hadde KDP fått avgiftsmyndighetenes aksept for delvis fradragsrett, og dette var ikke omstridt. I løpet av saksbehandlingen aksepterte avgiftsmyndighetene at tre attraksjoner hadde slik tilknytning til avgiftspliktig virksomhet at de ble ansett for å være ”i bruk” i den. I dommen trekkes det fram at ”dette var Tømmerrenna (med salg av fotografier som ble tatt av deltakerne på vei ned et bratt vannfall), Gompeland (lekestativ med reklame for sukkertøy) og Color Line³⁹ (ferge for radiobiler med reklame påmalt fergen)”. Spørsmålet gjaldt da om det var mulig å få fradrag ved anskaffelse og vedlikehold av de resterende attraksjoner, herunder førkostnader til dyr. Lagmannsretten kom enstemmig frem til at det ikke kunne innrømmes fradrag for disse utgiftene. Utgangspunktet etter Bowling 1-dommen var at fradrag nektes i tilfeller hvor _ _ . Dyreparken var lagt opp på en annen måte enn bowlinghallen, og spørsmålet er om denne forskjellen er tilstrekkelig til at man burde behandlet den på en annen måte.

2.4.2 Forskjeller mellom Kristiansand dyre- og fritidspark og Bowling 1

Først og fremst kan det trekkes fram at mens Bowling 1 gjaldt to virksomheter som kunne ha operert uavhengig av hverandre, var Dyreparken i langt større grad et integrert totalkonsept. All omsetningen foregikk på et lukket område, og den bedriftsøkonomiske sammenhengen var enda sterkere her enn hva som var tilfelle i Bowling 1. Hovedregelen

³⁸ Mval § 5b nr 4 unntar ”adgang til fornøyelsespark”

³⁹ Både fergeselskapet og attraksjonen heter Color Line, feilskriften skyldes trolig at det på britisk-engelsk skrives Colour mens det på amerikansk-engelsk skrives Color.

etter Bowling 1-dommen er likevel at en hovedtilknytning som springer ut fra det bedriftsøkonomiske i seg selv ikke er tilstrekkelig, og spørsmålet er om det foreligger andre forhold som gjør at vilkårene etter § 21 likevel kan sies å være oppfylt. Denne forskjellen må springe ut fra hvordan Dyreparken har organisert sin bedrift. Den integrerte måten driften er lagt opp kan i en viss grad sammenlignes med idrettsanlegg hvor det også foregår kiosksalg. Tidligere har skattedirektoratet nektet fradrag i slike tilfeller, og har i MVA-kommentaren skrevet ”at det forhold at idrettslaget har lagt opp til at pølser, brus mv. fra kiosken skal konsumeres på tribunen, ikke er tilstrekkelig for å anse tribunen til delvis bruk i kioskvirksomheten.”⁴⁰. Denne tolkningen har blitt kritisert i teorien, og Ole-Gjems Onstad⁴¹ kommenterer dette som at ”dette er en gal utlegning av Porthuset-dommen. I forhold til den type salg der man har med seg varene inn på hotellrommet eller tribunen, og hvor det eneste praktiske sted å foreta konsumet, er det ingen grunn til å skille mellom tribuner og hotellrom”.

Det eneste praktiske stedet å konsumere varene kjøpt i Dyreparken er nettopp i Dyreparken, og man kan derfor si at det ikke er noen grunn til å skille mellom tribuner og hotellrom. Man må da spørre seg om hva situasjonen etter Bowling 1 blir. På den ene side er det lite sannsynlig at noen løser inn billett for å benytte seg av serveringstilbudet i Dyreparken. Likevel vil det ha en positiv bedriftsøkonomisk virkning for totalkonseptet at det foregår matservering i parken. Tilfelle blir her det samme som for Bowling 1, at om man sier at den avgiftsfrie delen av Dyreparken er fradragsberettiget fordi den er til bruk i den avgiftspliktige, må man på samme tid nekte den del av den avgiftspliktige delen som er til bruk i den avgiftsfrie. Det kan etter Bowling 1 synes tydelig at fradrag nektes i slike tilfeller, og resultatet i KDP er her på linje med Bowling 1.

2.4.3 Kan en omorganisering av Dyreparken endre fradragsretten?

Det kan også stilles spørsmål om KDP kunne fått en positiv effekt ved å legge opp virksomheten på en annen måte. Fradragsretten er selskapsrettslig nøytral; det er ikke

⁴⁰ Mva håndboken (2007) s 421

⁴¹ Gjems-Onstad (2006) s 196

avgjørende om man deler opp virksomheten i flere selskaper eller har alle under ett. Derimot kan man *fjerne den avgiftsfrie omsetningen*, for eksempel ved å la adgang til parken i seg selv være gratis, men ta betalt for de forskjellige attraksjonene. Unntaket i Mval § 5 (1) nr 5 er at inngangspengene og uttalelser i forarbeidene⁴² gjør det klart at dette ikke påvirker aktiviteten inne på området. ”Rett til å overvære ulike artistopptredener i sirkus og tivoli mv. eller annen underholdning i fornøylesparker, diskoteker og lignende omfattes ikke av avgiftsunntaket.” Dermed vil kafé og fornøylesparken være omfattet den alminnelige avgiftsplikt, og det synes nærliggende å si at utgiftene til fôr og stell av dyrene er utgifter til bruk i avgiftspliktig virksomhet. I så fall ville disse utgiftene kunne være fradragsberettigede på lik linje med utgifter til alminnelig vedlikehold av parken.

2.4.4 Reklame og salg av rettigheter

Salg av reklame og rettigheter skiller seg fra vanlige driftsmidler ved at de i sin form er tjenester som får sin verdi av sin bedriftsøkonomiske tilknytning til annen virksomhet. MVA-håndboken for 2007 illustrerer dette⁴³ med eksempelet golfbane som også benyttes til å framvise reklame. Her instrueres ligningskontorene i å gi et forholdsmessig fradrag for kostnader knyttet til oppføring av banen fordi ”... reklamen eksponeres på selve golfbanen, og det er virksomheten på golfbanen som danner grunnlaget for etterspørselen og dermed også verdien av reklamen”.

Det synes som det avgjørende er hvorvidt brukerne av golfbanen eksponeres for reklamen , og at det innrømmes fradrag basert på bedriftsøkonomiske sammenheng mellom antallet personer som betaler baneavgift og summen det omsettes reklame for.

Lagmannsrettens uttalelser tyder på at man legger vesentlig vekt på den fysiske sammenhengen. Det skrives at ”De sibirske tigrene har naturlig nok ikke reklame montert på seg. Tigeravdelingen er en faktor som etter alt å dømme er med på å fremme

⁴² Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s 195

⁴³ MVA håndboken (2007) s 421. I MVA håndboken for 2006, 2005 og 2004 blir ikke dette direkte behandlet men premissene til Hunsbedt dommen refereres under reklame

reklamepotensialet for dyreparken, i tillegg til å være en attraksjon i seg selv under den avgiftsfrie dyreparkvirksomheten. Slik merverdiavgiftsloven er formulert, merverdiavgiftssystemet er oppbygd og rettspraksis uttrykker, er dette utvilsomt ikke tilstrekkelig nær tilknytning til at anskaffelsene kan anses som felles anskaffelser”.

Spørsmålet er imidlertid om det legges for mye vekt på at det ikke er fysisk sammenheng mellom disse. Det ble allerede i Sira-Kvina-dommen⁴⁴ slått fast at den fysiske sammenhengen ikke var avgjørende. Her kan man spørre seg om Dyreparkens salg av rettigheter til å produsere et produkt (lisensiering) er vesentlig forskjellig fra salg av reklame på en golfbane⁴⁵. Det ligger en forskjell i at enhver som går på golfbanen blir eksponert for reklamen, mens for eksempel de sibirske tigerne kun øker verdien på den solgte lisens.

2.4.5 Sluttbruker

Tidligere i avhandlingen har jeg trukket fram flere eksempler på at fradragretten er ment å være en avgift på endelig forbruk, slik at merverdiavgift kun kan trekkes hvis den senere blir krevd inn av en sluttbruker.⁴⁶ Man kan spørre seg om merverdiavgiften som er knyttet til dyrestell etc. ikke bare er til bruk i tjenesten ”inngangsbillett”, men at den også er til bruk i det avgiftspliktige lisenssalget.

I den grad verdien økes ved disse kostnadene, synes det å oppstå en uheldig avgiftskumulering ved å nekte et forholdsmessig fradrag for den merverdiavgift som kan allokeres avgiftspliktig omsetning. Nærheten mellom solgt lisens og utgiftene til fôr etc. er ikke like tydelig som den nærheten man har med reklame i Bowling 1. I Bowling 1-saken er det tydelig at TV-apparater som benyttes til visning av resultater også brukes til visning av reklame. Denne sammenhengen synes imidlertid ikke å være den avgjørende. Både i

⁴⁴ Rt-1985-93 s 97

⁴⁵ Mva håndboken (2007) s 104 og 2.2.4.10

⁴⁶ 2.2.6.2 og 2.2.4.7

Bowling 1 og i MVA-håndboken ser det ut til at fradrag kan tillates hvis man kan dokumentere at den avgiftsmessige virksomheten har ført til økning av reklameplassens verdi, og det er i så fall grunn til å tillate fradrag for de utgifter som medfører økt verdi på solgt lisens.

2.5 Klagenemnda for MVA

Det kan umiddelbart virke som man ikke har det klart for seg hvor man skal trekke det presise skillet i slike tilfeller. Andre uttalelser som kan kaste lys på dette er saker som er avgjort av Klagenemnda for MVA. Dette er en forvaltningsavgjørelse, og det følger av den alminnelige rettskildelære at disse har en lav rettskildemessig verdi.⁴⁷

Det må likevel trekkes fram at en avgjørelse på dette området kan få stor praktisk betydning. For eksempel vil et overordnet forvaltningsorgan i kraft av sin posisjon ha en påvirkende effekt på lavere instanser. Av selvfølgelig grunner blir flesteparten av sakene avgjort hos skattekontorene, og overordnede organers avgjørelser får betydning for disse i kraft at de er klageinstanser⁴⁸ og at de i enkelte tilfeller også kan omgjøre avgjørelser som ikke er påklaget.⁴⁹ Disse har selvsagt ingen selvstendig betydning for eventuelle nye høyesterettsavgjørelser, men vil til en viss grad kunne illustrere hvordan fradragretten bedømmes av skattemyndighetene.

Klagenemnda for avgiftssaker er et frittstående og landsdekkende organ. Selv om disse forvaltningsmessig er underlagt skattedirektoratet og dermed Finansdepartementet⁵⁰, taler klagenemndas mulighet til å foreta relativt frittstående faglige vurderinger for at disse tillegges en viss vekt. Det er selvsagt slik at ved motstrid mellom domstolene og

⁴⁷ Eckhoff (2001) s 233 (dobbeltskjekk denne)

⁴⁸ Jf. Fval §§ 28 flg.

⁴⁹ Jf. Fvl § 35

⁵⁰ SD er overordnet forvaltningsmyndighet i forholds til fylkesskattekontorene jf forskrift av 19 des 1969 nr 15 (nr 17) § 1 2. pt

forvaltningen, må forvaltningen vike. Imidlertid er det verdt å merke seg at klagenemnda er spesialister på merverdiavgift, mens domstolene er generalister. Det må likevel trekkes fram at det finnes et par tilfeller hvor klagenemnda har gått lengre i sin tolkning av fradragsretten enn man kunne finne støtte for i rettspraksis⁵¹, og i disse tilfellene måtte Finansdepartementet bruke sin omgjørelsesrett og endre disse.⁵²

2.5.1 KMVA-2008-6215⁵³

Det er nylig gitt en uttalelse som i det vesentlige kan sies å være et spørsmål om den bedriftsøkonomiske tilknytningen mellom avgiftsfri og avgiftspliktig virksomhet. Saken gjaldt fradragsrett for inngående merverdiavgift for kostnader knyttet til avgiftspliktig salg av standplass og avgiftsfri kultur (dyrsku). Spørsmålet var om da om anskaffelsen av driftsmidler og de andre innsatsfaktorer som direkte var knyttet til kulturelle innslag på dyrsku også kunne anses å være til bruk i den avgiftspliktige utleie av standplass.

Klagenemnda kom frem til at selve transporten av dyr og dyrefôret utelukkende var knyttet til den avgiftsfrie delen av virksomheten. Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling, og denne sier rett ut at den nekter fradrag fordi det utelukkende er snakk om en bedriftsøkonomisk tilknytning. Imidlertid påpekes det i samme avsnitt at nektelsen av fradrag er begrunnet i at lovens system når det skrives at ”det i forhold til nærmere bestemt omsetning ikke skal svares utgående merverdiavgift, og de næringsdrivende har heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til slik virksomhet. Dersom klagers syn legges til grunn, vil den symmetrien som merverdiavgiftsloven bygger på bortfalle.”

⁵¹ KMVA-2007-5843 og KMVA-2007-5847

⁵² Forskrift av 19. desember 1969 (nr. 17) om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling § 4 første ledd, jf. forvaltningsloven § 35 annet ledd, jf. første ledd bokstav

⁵³ Publisert 2008-09-01 og er dermed etter at Bowling 1 og Tønsberg Bolig ble publisert.

Det er tydelig at nemnda har rett i at en må forutsette en mulighet til å kreve utgående merverdiavgift for å få fradrag for den inngående. Spørsmålet er likevel om man har gått for langt i å nekte fradrag basert på at det utelukkende foreligger bedriftsøkonomisk sammenheng. På den ene siden er det store likheter mellom salg av reklame og salg av standplass. De kostnader som brukes på fôr og dyretransport vil ha en nokså direkte sammenheng mellom antallet besøkende, og følgelig en sammenheng med prisen man kan selge standplass for. Som illustrert både i Bowling 1 og KDP blir baksiden av dette at man må nekte fradrag for den delen av merverdiavgiftutgiftene til de avgiftspliktige standplassene som bedriftsøkonomisk kan sies å være til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det avgiftsrettslige spørsmålet og resultatet er det samme som i Bowling 1 og KDP, følgelig skal fradrag nektes.

2.5.2 KMVA-2008-6189

Det er vel også verdt å merke seg at nemnda avgjorde en sak med tilsvarende faktum og resultat før premissene i Bowling 1 og Tønsberg Bolig ble publisert⁵⁴.

3 Konklusjon

3.1 Bedriftsøkonomisk sammenheng:

Bowling 1 burde ikke leses som en fravikelse fra kravet om økonomisk relevans. Selv om isolert lesning av Bowling 1 premiss 39 kunne tyde på det motsatte, var det ingen ting annet i dommen som talte for på at en bedriftsøkonomisk sammenheng ikke lengre var tilstrekkelig.

⁵⁴ Bowling 1 Strømmen og Tønsberg Bolig ble publisert 20 juni mens nemndas avgjørelse ble publisert fire dager før, den 16 juni..

Derimot gjorde Bowling 1 klart at man ved relevansvurderingen ikke kunne legge vekt på den positive bedriftsøkonomiske betydningen to bedrifter hadde på hverandre. Det vil også gjelde for to virksomheter som er eid av samme selskap og som er plassert i samme lokale. Årsaken til at man her nektet fradrag er hovedsakelig teknisk, man kunne også valgt å beregne hvilke positiv effekt den avgiftsfrie virksomheten hadde på omsetningen i den avgiftspliktige, og på samme tid beregnet hvilken positiv effekt den avgiftspliktige hadde på den avgiftsfrie.

Dette ville imidlertid innebære at systemet ville blitt langt vanskeligere og uoversiktlig, og den løsningen Høyesterett her har valgt synes som å være den beste for både staten og de næringsdrivende.

Tolkningen er imidlertid ikke helt konsekvent.

Ved salg av reklame får man forholdsmessig fradrag for den del av den avgiftsfrie delen som er til bruk i salg av reklame. I slike tilfeller gir det lite mening å hevde at tilstedeværelsen av reklame har en positiv effekt på den avgiftsfrie aktiviteten som foregår i samme område. Her velger derfor Skattedirektoratet å være inkonsekvent, og har da valgt å gi fradrag basert på den positive bedriftsøkonomiske effekt. I dette konkrete tilfelle framstår dette som den beste og mest rettferdige løsning.

Betydningen av den bedriftsøkonomiske sammenheng blir også trukket fram i Tønsberg Bolig. I motsetning till fysiske gjenstander, er det vanskelig å fastslå nøyaktig hvor en tjeneste blir brukt. Tjenester kan i enkelte tilfeller benyttes av flere parter på samme tid og med samme nytte, uten at dette senker verdien denne har for noen av partene.

I Tønsberg Bolig ble det klart at advokattjenesten ble benyttet i både i bedriftens virksomhet som eier/garantist og også i eierens virksomhet som entreprenør.

Kostnadene bedriften hadde til advokattjenestene og summen en eventuell garanti var på, var begge på rundt 10 millioner. Selv om det å unngå garantiansvar virket som hovedmotiv, kunne man ikke underkjenne at bedriften hadde et ønske om å bevare sitt generelle renommé ved å sikre datterselskapets videre virksomhet. Det å kjøpe tilbake et tidligere datterselskap som hadde problemer med å oppfylle sine forpliktelser var forventet i

bransjen, og det var grunn til å tro at bedriftens egen entreprenørvirksomhet ville lide tap hvis man ikke sikret datterselskapet.

Her kunne man da si at advokattjenestene både var til bruk i entreprenørens garanti virksomhet og også til entreprenørens entreprenørvirksomhet. Følgelig måtte forholdsmessig fradrag innrømmes.

Det må etter dette være klart at den bedriftsøkonomiske relevans fortsatt er av betydning, og det er ikke foretatt noen fravikelse fra Porthuset dommen.

3.2 Ulovfestet gjennomskjæringsregel:

Det er ikke usannsynlig at fradrag i enkelte tilfeller er blitt nektet ut fra en pro-forma vurdering eller ren lovtolkning. Dette er problematisk fordi det medfører at vilkårene for fradragsretten kan bli feil, og dermed kan man ende opp med å nekte fradrag der hvor fradrag rent faktisk burde gies.

Tidligere har det vært en viss usikkerhet om det var anledning til å benytte den ulovfestede gjennomskjæringsregel på spørsmål om fradragsrett for merverdiavgift.

Etter Nagell-Ericksen kan det ikke lengre være tvilsomt, det finnes en hjemmel. Innholdet av normen må være knyttet til hva som er en illojal oppnåelse av fradragsretten, og dette kan eksempelvis skje hvis en virksomhet innenfor avgiftsområdet overtar en utgift for en som er utenfor avgiftsområdet.

Selv om noen på denne måten oppnår merverdiavgift er det ikke sikkert man vil skjære igjennom, det er et grunnleggende vilkår at det hovedsakelige formål med transaksjonen må ha vært å oppnå fradrag merverdiavgiften.

Hvis man i slike tilfeller kan bevise at det også foreligger en bedriftsøkonomisk fornuftig grunn til å overta utgiften synes kravet om egenverdi å være oppnådd, og man kan her nærmest tale om et krav om bedriftsøkonomisk sammenheng.

3.3 Sluttbruker:

Det er altså åpenbart at den bedriftsøkonomiske sammenheng er av stor betydning når man skal vurdere om vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Her er det naturlig å snakke om et krav om sluttbruker. Det avgjørende for om man kan få fradragsrett er rett og slett om man har mulighet til å kreve den inn senere. Dette ligger i at merverdiavgift er en avgift på siste omsetningsledd⁵⁵.

I Porthuset hadde man mulighet til å kreve inn deler av den inngående merverdiavgift ved å selge avgiftspliktige varer og tjenester på hotellrommet.

I Bowling 1 hadde man imidlertid ikke muligheten til dette. Idrettstjenestene var avgiftsfrie, og når man ikke hadde mulighet til å kreve inn avgift fra en forbruker ble dermed idrettsvirksomheten sluttbruker.

Sluttbruker er den som ikke kan kreve inn merverdiavgift, og kan dermed være enten forbrukeren eller virksomheten.

⁵⁵ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s 31

4 Litteraturliste

4.1.1 Lærebøker

- Eckhoff (2001) Eckhoff, Torstein og Helgesen, Jan E. *Rettskildelære*
5. utg. (Oslo 2001)
- Gjems-Onstad (2006) Gjems-Onstad, Ole, *Merverdiavgift – en innføring* 7. utg.
(Oslo 2006)
- Gjems-Onstad (2005) Gjems-Onstad, Ole og Kildal S Tor *Lærebok i merverdiavgift*
2. utg. (Oslo 2005)
- Gjems-Onstad (1996) Gjems-Onstad, Ole og Kildal S Tor *Lærebok i merverdiavgift*
(Oslo 1996)
- MVA-Håndboken 2003 Skattedirektoratet *Merverdiavgiftshåndboken* 1. utg. (Oslo
2003)
- MVA-Håndboken 2004 Skattedirektoratet *Merverdiavgiftshåndboken* 2. utg. (Oslo
2004)
- MVA-Håndboken 2005 Skattedirektoratet *Merverdiavgiftshåndboken* 3. utg. (Oslo
2005)
- MVA-Håndboken 2006 Skattedirektoratet *Merverdiavgiftshåndboken* 4. utg. (Oslo
2006)
- MVA-Håndboken 2007 Skattedirektoratet *Merverdiavgiftshåndboken* 5. utg. (Oslo
2007)
- Zimmer (2006) Zimmer, Fredrik og BÄHR, "Bedrift, selskap og skatt" (Oslo
2006)

Zimmer (2005)

Zimmer, Fredrik *Lærebok i skatterett* 5. utg. (Oslo 2005)

4.1.2 Lovkommentar

MVA kommentaren (2005) Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S *MVA kommentaren* 3. utg. (Oslo 2005)

MVA kommentaren (2002) Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S *MVA kommentaren* (Oslo 2002)

4.1.3 Artikler

Bryne (2005) RoR Bryne, Eivind "Skattedirektoratets tolkning av Porthusetdommen", Revisjon og Regnskap, 2005 5. utg

Gjems-Onstad – Festskrift til Fleischer (2006)

Gjems-Onstad, Ole "Høyesterett som høyrisikosport – nye dommer om merverdiavgift" Fauchald, Jakhelln og Syse (red) "Dog fred er ei det bedste" Festskrift til Carl August Fleischer på hans 70-årsdag 26. august 2006. s. 195-202. Oslo (2006)

Hartvigsen (2008) RoR 6.utg

Hartvigsen, Øyvind og Fjell, Joakim Zahl "Ulovfestet gjennomskjæring på MVA-området", Revisjon og regnskap, 2008 6. utg.

Indahl (2004) RoR 3.utg

Indahl, Bjørn Petter "Hunsbedtdommen og fradragsrettens grenser", Revisjon og regnskap, 2004 3. utg.

Killengren (2000) RoR 1 .utg

Killengren (2000) RoR 2 .utg

Killengren John, Larsen Trond, Larsen Frode H "Gjennomskjæring på avgiftsrettens område" Revisjon og Regnskap, 2000 1 og 2. utg.

4.2 Rettspraksis

4.2.1 Høyesterett

Hr-2008-1108-A (Tønsberg Bolig)

Hr-2008-1107-A (Bowling 1 Strømmen)

Rt-2006-1199 (Nagell-Erichsen)

Rt-2005-951 (Porthuset)

Rt-2003-1821 (Hunsbedt)

Rt-2002-456 (Hydro Canada)

Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors)

Rt-1999-946 (ABB)

Rt-1985-93 (Sira Kvina)

4.2.2 Lavere rettsavgjørelser

LA-2007-150632 (Kristiansand Dyrepark)

LB-2003-10516 (Li Bil)

4.3 Forvaltningspraksis

4.3.1 Klagenemnda for mva

KMVA-2008-6131

KMVA-2008-6215

KMVA-2008-6189

KMVA-2007-5847

KMVA-2007-5843

KMVA-2007-5889

KMVA-2007-579a

KMVA-2006-5547

KMVA-2005-5362

4.3.2 Administrative uttalelser

Skattedirektoratets brev av 26. september 2005 om tolkning av Porthuset

U 2/76 av 26. juli 1976 nr 7

BFU 71/05

4.4 Lover

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr 66

Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker av 10. februar 1967.

Lov om skatt av formue og inntekt av 26. Mars 1999 nr 14

4.5 Forskrifter

Forskrift av 6 juni 2001 nr 117

Forskrift av 19 des 1969 nr 15

Forskrift av 19. des. 1969 nr. 17

4.6 Forarbeider

Ot prp nr 17 1968-69

Ot.prp.nr.2 (2000-2001)

4.7 Nettsider

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter/Skatte--og-avgiftsinntekter-2007.html?id=449670

